

审计学原理

管锡康 主编

立信会计图书用品社

F2
17
3

立信会计图书用品社

责任编辑：秦文君

封面设计：范一辛

审 计 学 原 理

管锦康 主编

立信会计图书用品社出版发行

(上海中山西路 2230 号)

新华书店经销

立信常熟印刷联营厂印刷

开本 850×1168 毫米 1/32 印张 6.625 插页 2 字数 159,000

1990 年 1 月第 1 版 1990 年 1 月第 1 次印刷

印数 1—5,000

ISBN 7-5429-0057-9/F·0057

定价：2.30 元

审计署委托天津财经学院管锦康教授主持编写的《审计学原理》一书，经我们审定，同意作为高等财经院校审计学专业(专门化)和其他经济类专业审计基础理论课程的试用教材，亦可作为审计人员业务学习的参考用书。

审计署审计教材编审委员会

一九八九年六月二日

作者说明

本书为中华人民共和国审计署组织编写的高等财经院校试用教材,适用于审计学专业“审计学原理”课程或作为审计工作人员的学习资料。

本书由天津财经学院管锦康教授主编,天津财经学院鲍国明讲师和赵丽娟讲师参加编写。本书第一章、第二章、第四章、第五章、第六章中的审计记录、第九章、第十章、第十一章和第十二章由管锦康撰写;第三章和第七章由鲍国明撰写;第六章中的审计证据和第八章由赵丽娟撰写。全书由管锦康教授进行总纂。

本书初稿曾由审计署人事教育司于1987年11月于广西桂林组织讨论。参加讨论的有:审计署审计专业教材编审委员会理论组阎金锬教授(中国人民大学)、孔祥祯教授(武汉大学)、王文彬研究员(上海社会科学院)、陈颖源副教授(北京大学)、朱元午副教授(南京审计学院)、程能润教授(北京财贸学院)等同志;审计署人事教育司副处长马青柯、刘锐,广西壮族自治区审计局科研培训中心主任崔楚生,桂林地区审计局局长吕碧玉、副科长王忠朋,上海立信会计图书用品社编审欧阳仲华,上海人民出版社编审钱雪门等同志也参加了讨论。他们对初稿提出了许多很好的意见,作者采纳了这些意见并对初稿作了修改。审计署副审计长李金华、人事教育司副司长马怀平对本书的编写给予了很大的关怀。在此对以上同志表示衷心的感谢。

本书主要论述审计学的基本理论和方法,是审计学专业的基础教材,可适用于34~48学时左右的教学内容。在学时分配上,一般可作如下安排:第一章2~4学时,第二章2学时,第三章2学时,

第四章2学时,第五章2学时,第六章4学时,第七章2学时,第八章4~6学时(2学时可安排课堂练习),第九章4~8学时(4学时可安排课堂练习),第十章4~8学时(4学时可安排课堂练习),第十一章4~6学时(2学时可安排课堂练习),第十二章2学时。

本书有关我国法规方面的内容,系按编写当时施行的法规为依据。在发排前根据新发布的《中华人民共和国审计条例》进行修改。使用本书时,如有关法规有所变动,当以实际施行的法规为准。

由于作者水平有限,本书错误疏漏之处在所难免,请批评指正。如有意见,请函寄天津市(邮政编码:300222)珠江道25号天津财经学院审计学系管锦康。

作者

1988年12月

目 录

第一章 审计的性质、地位和对象	1
第一节 审计的性质.....	1
第二节 审计的地位.....	9
第三节 审计的对象.....	12
复习思考题.....	16
第二章 审计的职能、任务和作用	17
第一节 审计的职能.....	17
第二节 审计的任务.....	24
第三节 审计的作用.....	25
复习思考题.....	28
第三章 审计的分类	29
第一节 审计的基本分类.....	29
第二节 审计的其他分类.....	35
第三节 审计分类间的联系.....	39
复习思考题.....	40
第四章 审计原则和审计准则	41
第一节 审计原则.....	41
第二节 审计准则.....	46
复习思考题.....	53

第五章 审计的组织	55
第一节 审计工作体系	55
第二节 审计机构	57
第三节 审计人员	62
复习思考题	66
第六章 审计证据和审计记录	67
第一节 审计证据的意义	67
第二节 审计证据的质量	69
第三节 审计证据的种类	74
第四节 审计记录的意义和要求	78
第五节 审计记录的种类	81
复习思考题	84
第七章 内部控制的评审	85
第一节 内部控制评审的目的	85
第二节 内部控制评审的内容	89
第三节 内部控制评审的方法	92
复习思考题	99
习题	99
第八章 审计程序	100
第一节 审计程序的意义	100
第二节 审计的准备阶段	101
第三节 审计的实施阶段	109
第四节 审计的终结阶段	114
复习思考题	117
习题	118

第九章 审计方法	119
第一节 审计方法的意义	119
第二节 审查书面资料的方法	120
第三节 核实书面资料的方法	129
第四节 其他审计方法	132
第五节 电子计算机处理资料的审计方法	142
第六节 审计方法体系	144
复习思考题	148
习题	149
第十章 被审计单位错误的审查	152
第一节 错误的概念及其审查的意义	152
第二节 错误的种类	153
第三节 错误的审查	157
第四节 错误在会计资料上的改正	162
复习思考题	165
习题	165
第十一章 审计报告	167
第一节 审计报告的意义和内容	167
第二节 审计报告的撰写、报送和保管	168
第三节 审计报告的种类	170
复习思考题	180
习题	180
第十二章 审计管理	181
第一节 审计管理的意义	181
第二节 计划管理	182

第三节 责任管理	185
第四节 质量管理	186
第五节 档案管理	188
复习思考题	190
 附录一 中华人民共和国审计条例	191
附录二 中华人民共和国审计条例施行细则	198

第一章 审计的性质、地位和对象

第一节 审计的性质

一、审计的发生和发展

审计的性质，可以先从审计的发生和发展来考察。

审计工作是随着社会资源财产在经营管理上的演变而发生发展的。资源财产由所有者自己经营管理时，所有者自己承担经营管理的责任，无需他人监督。当资源财产由所有人授权或委托他人经营管理时，所有人为了维护自己的权益，就要授权或委托专门机构或专门人员，对经营管理者承担和履行经济责任的情况，加以审查监督。这种专门机构或专门人员所做的审查监督，就是审计工作。审计就是随着所有权和经营管理权的分离而开始出现的。

中外审计发展史上，首先出现了国家审计。审计首先是作为国家维护统治，加强财政管理的工具。我国周代时，国家就设有“宰夫”官职，由皇帝授权，专门考查财物的领用和保管，并对有关人员进行奖惩，但并不管理财物的收支。这个官职标志了我国审计的开端，兼有经济监督和行政监督的性质。秦代专设“御史大夫”进行审计，直接对皇帝负责，有权处理有关人员，审计仍兼有经济监督和行政监督的性质；在全国，推行了各地方官府定期将财政收支逐级上报，进行审计，皇帝听取财政、会计报告的“上计”制度。汉代仍设“御史大夫”和“上计”制度，并制定了有关上计实行办法的“上计律”，是我国审计立法的开始。隋唐两代，在“刑部”下设“比部”，进行审计。宋初尚无独立的

审计机构，财政弊端丛生。到宋太宗淳化三年(公元992年)，专门设置了“审计院”，审查财政收入，是我国历史上“审计”两字最早的起源，但不久即予撤销。宋神宗元丰三年(公元1080年)，在“太府寺”内设“审计司”，地方也设相应机构，但未能充分发挥审计的作用。元明两代都未设立审计机构，财政流弊甚多。清代直到末年，才设“审计院”。

民国以后，北洋军阀控制下的北京政府，在“国务院”下设“中央审计处”，各省设“审计分处”，并公布《审计处暂行规定》、《暂行审计规则》、《执行规则》、《收支凭证的证明条例》等审计法规。1914年，改审计处为“审计院”，颁布《审计法》和《审计法实施规则》。1928年，国民政府公布《审计院组织法》，仍设“审计院”。1931年改“审计院”为“审计部”，隶属于监察院。

中华人民共和国建立以前，革命根据地在第二次国内革命战争时期，于1934年公布了《苏维埃共和国中央苏维埃组织法》，规定设立中央审计委员会，并在省和直属市分设审计委员会，着重审查开支是否节约，有无损失浪费。抗日战争和解放战争时期，在边区行署、专区、县设审计委员会。中华人民共和国建立以后，有的地区仍设审计机构，开展审计工作，但不能适应经济发展的要求。1982年12月4日，第五届全国人民代表大会第五次会议通过的《中华人民共和国宪法》，规定设立审计机关，实行审计监督。1985年8月29日公布了《国务院关于审计工作的暂行规定》，1985年10月4日公布了《审计工作试行政程序》，1985年12月5日公布了《审计署关于内部审计工作的若干规定》，1988年11月30日国务院公布了《中华人民共和国审计条例》，以逐步完善整个经济监督体系，从而展开了我国社会主义审计的新篇章。

在国外，罗马奥古斯塔皇帝于公元5年，在下令编制国家预算后，就派出检查人员到各地审查帐目，是国外审计的前驱。

随着经济的发展,早在13~14世纪,西方各国开始出现合伙经营的形式。未参加经营管理的合伙人,需要维护其权益,委托专门机构或专门人员审查合伙企业帐目,这就产生了民间审计。18世纪产业革命以后,股份公司兴起,董事会需要从公共会计师的报告中了解经理履行资财经管责任的情况,从而促进了民间审计的发展。我国于1918年公布《会计师注册章程》,开始有了民间审计。

企业的规模不断扩大,所属各级的经营地点分散,企业主管人员需要了解企业的决策和规章制度贯彻执行的真实情况,从而产生了内部审计。由具有鉴别能力的企业内部审计人员对各级的经营管理情况作出客观的评价,逐步成为内部控制的再控制措施。

从上可知,无论是国家审计、民间审计还是内部审计,审计是资源财产所有人授权或委托专门从事审查的机构和人员,对资源财产经管人承担和履行经济责任的情况,进行审查并提出报告的一种经济监督。

二、审计关系

在审计工作中,称资源财产所有人为审计授权人或委托人(第三关系人),称资源财产经管人为被审计人(第二关系人),称审计的机构和人员为审计人(第一关系人)。这三方所构成的下列关系,称审计关系。

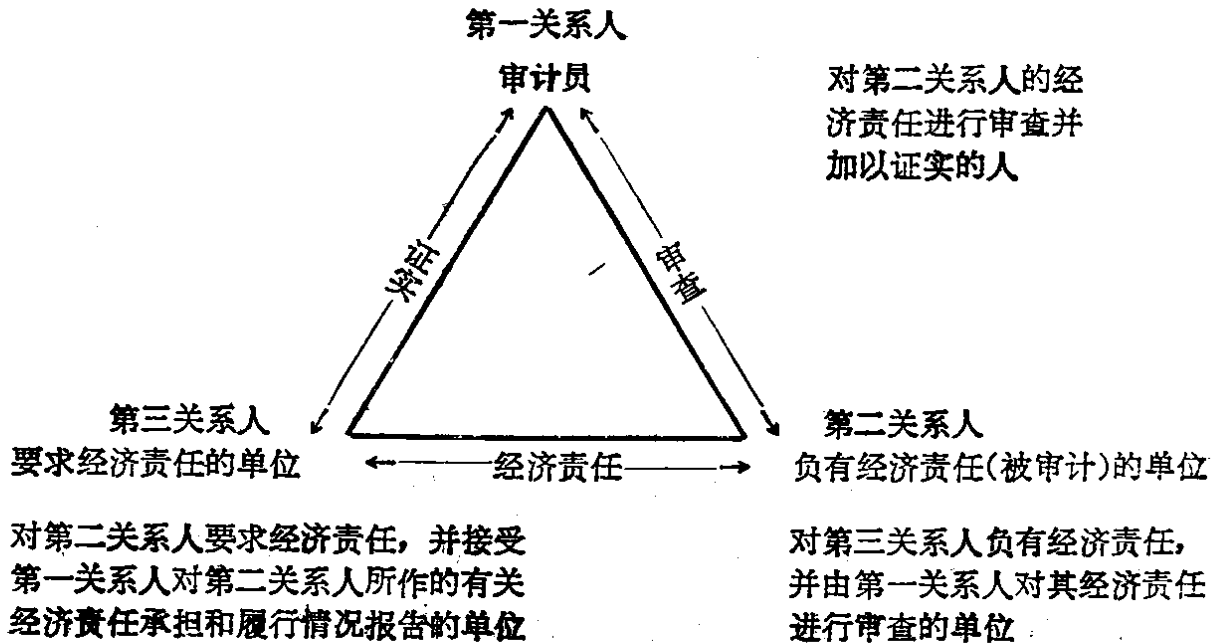
1. 审计工作必须由审计授权人或委托人、被审计人及审计人构成。

2. 审计授权人或委托人与被审计人之间必须存在着后者对前者承担和履行经营管理资源财产的经济责任。

3. 审计人必须根据审计授权人或委托人的授权或委托,才能对资源财产经营管理者进行审查;同时,必须向审计授权人或委托人提出报告。

审计关系,可以图示如下:

审 计 关 系



研究审计工作的性质、对象、职能、种类、组织、程序和方法等, 并形成理论体系的科学, 就是审计学。

三、审计的性质和定义

从审计工作的发生发展和审计关系来看, 审计具有以下性质。

(一) 审计是管理中的监督环节, 并不直接参加具体业务的管理

审计具有监督的性质, 可从审计在历史上的发展过程和审计在管理中的地位来认识。审计从开始就是独立于财政以外的一种监督, 由国家统治者设置专门的官职, 执行国家的监督职能。其后发展到社会审计(即民间审计)和内部审计, 同国家审计一样, 都是由不直接参加经济业务的专门机构和人员, 接受各种资源财产所有者的授权或委托, 或代表他们的上级经营管理者对经管其资源财产的单位实行审查, 据以监督被审查单位对于经管资源财产责任的履行。管理基本上包括决策、组织、指挥、调节和监督五个环节。监督是以党和国家的方针、政策、计划、法规、

制度，以及经济理论和方法等为依据，对其他四个环节而进行的。审计虽然是管理的一个环节，但并不参加具体的业务活动。正是由于其超脱具体的业务，同被审查的经济活动没有利害关系，因而能够进行公正、严格的监督。

（二）审计是经济监督，不是行政监督或法律监督

审计的内容是被审查单位的经济活动，这些经济活动是在承担和履行经管资源财产经济责任下发生的，所以具有经济监督的性质。行政监督的内容是国家行政机关实施行政的管理活动。行政管理即使包括经济工作，但这是行政机关之间的监督和被监督，不象审计那样以第三者身份接受资源财产所有者授权或委托，对于资源财产经营管理者进行经济监督。行政机关上级对下级的工作检查，即使包括经济工作检查，对于检查出来的问题有管理权和处罚权；审计则并无这种权力。所以审计监督同行政监督在性质上是不同的。

法律监督的内容是法律关系。法律监督的最高机关是全国人民代表大会常委会，有权监督宪法的贯彻实施。实行法律监督的专门机关有法院和检察院，按照法律程序进行监督。审计应当依法进行监督，但审计的依据除国家法律外，还有党的方针政策，客观的经济规律、计划、决策和规章制度等。所以依法监督，不等于法律监督。

在审计体制的建立和设置时，有些国家结合国情，规定可以经济监督和法律监督兼而有之，或者经济监督和行政监督兼而有之。但审计具有经济监督的性质则是一致的。

（三）审计是具有独立性、广泛性和权威性的经济监督

审计是一种经济监督，它同社会上计划、统计、财政、税务、银行、工商行政等部门的经济监督构成我国社会主义的经济监督体系。在一个部门或一个单位内部，又同计划、统计、财务、会计等监督密切结合，形成一个部门或一个单位的经济监督体系。

审计监督同其他经济监督相比，有以下的特征：

第一，监督关系上的独立性

审计是由三方关系构成的。第一方是审计人，即国家审计机关、部门单位的审计机构和民间的社会审计组织。第二方是被审计人。第三方是审计授权人或委托人。审计人并不参加被审计人的经济活动，而是独立于被审计人经济活动以外的，有独立的工作机构，保持独立的工作，同被审计人没有利害关系，对被审计人具有超脱的地位。所以审计具有独立性，比较客观、公正。其他经济监督则是两方关系。一方是监督者，另一方是被监督者。监督者参加被监督者的经济活动，同被监督者有利害关系，这样的经济监督者不具有超脱的地位，没有独立性。例如税务监督，税务部门是监督者，纳税单位是被监督者。税务部门执行税务法规，对纳税单位征收税款并进行纳税检查监督。而审计涉及税收问题时，审计人则系由于授权或委托，根据税务部门的税务法规，对被审计单位进行纳税的审查，但审计人并不参加征税纳税活动，而将审查意见向审计授权人或委托人报告。

第二，监督范围上的广泛性

审计的监督内容，取决于审计授权人或委托人的目的。其他经济监督则由监督者自己决定，而且限于监督者的业务范围。以税务监督为例，监督内容限于同税务有关的经济活动。审计则在审计目的范围内，凡同审计目的有关的经济活动，都是审计的内容，并不局限于某种业务范围。所以审计监督内容的范围，比其他经济监督更为广泛。

第三，监督地位上的权威性

审计以外的其他经济监督，自身不能监督，也不能相互监督。这就要审计来进行监督，因而审计就成为其他经济监督的再监督。审计对整个经济监督体系的建立和运行的监督是一种有权威性的经济监督。审计的权威性是由审计在经济监督中的地位所决定的，

并以审计的独立性、客观公正性和审计范围广泛性为保证。我国宪法第91条中有这样的规定：“国务院设立审计机关，对国务院各部门和地方各级政府的财政收支，对国家的财政金融机构和企业事业组织的财务收支，进行审计监督。”这就体现了审计在国家经济监督体系和部门单位经济监督体系中所特有的地位和权威性。

我国社会主义审计，是经济监督体系的一个组成部分，从这个意义上来说，审计又称审计监督。

在审计性质这个问题上，还必须同“查帐”区别开来。“查帐”是指对会计帐目的审查；审计工作中不但要查帐，而且还要审查其他书面资料，如计划、统计、工程技术等资料。其他经济监督有时也要进行查帐，例如税务监督，有时就要检查有关纳税方面的帐目。所以审计不等于查帐。

通过以上对审计性质的论述可以明确，我国社会主义的审计是一种有独立性、广泛性、权威性的经济监督。从而，可将我国社会主义审计的定义表述为：审计是资源财产所有人授权或委托专门从事审查的机构和人员，对资源财产经管人承担和履行经济责任的情况，进行审查并提出报告的一种独立性经济监督。

审计的定义，由于各国在经济监督上，是否结合其他监督有所不同，因而也有所不同。

四、我国社会主义审计的特征

审计是在一定的社会制度下产生和发展的。在资本主义制度下，监督具有资本的属性，是维护资本主义生产方式的手段。而在社会主义制度下，监督则是维护社会主义生产方式的手段。所以在不同社会制度下，审计的社会性质是不同的。我国社会主义审计同资本主义审计相比，有以下几个特征。

第一，坚持党的领导

我国的社会主义建设是中国共产党领导的。审计作为社会主义建设的 service 手段，必须坚持党的领导，以端正工作方向。

第二，坚持人民利益

我国的国家审计，当然要维护国家的利益；至于内部审计，当部门和单位利益同国家利益不一致时，也必须服从国家的利益。社会审计则要接受国家审计机关的指导，正确处理审计委托人、被审计人同国家利益的关系。人民是我们国家的主人，国家利益同人民利益是一致的，审计应当全心全意为人民服务。

第三，坚持群众路线

我国宪法第41条规定：“中华人民共和国公民对于任何国家机关和国家工作人员的违法失职行为，有向有关国家机关提出申诉、控告或者检举的权利。……对于公民的申诉、控告或者检举，有关国家机关必须查清事实，负责处理。”我国社会主义审计，必须贯彻群众路线，既要通过有审计专业训练的专门人员进行工作，还要依靠广大人民群众提供线索和情况，做到专业和群众相结合。

第四，坚持统一组织

我国实行生产资料公有制基础上有计划的商品经济，这就要求全国的审计工作，由国家最高审计机关统一组织，以求国家审计、内部审计和社会审计互相配合，形成国家审计、社会审计、内部审计相互联系的审计体系，充分发挥监督作用。

五、我国社会主义审计的必要性

审计监督以外的各种经济监督，都是结合专门业务的管理而进行的。例如税务部门，是依法征税和监督纳税人依法纳税的部门。但税务管理指导思想如不端正，就可能违反国家的法规和政策，擅自增加税收、减少税收甚至免税，对于这些有损国家利益的行为，税务部门就很难自行监督。其他经济监督，同样会受到专门业务的局限，而不能自行监督。这就需要由不参加业务管理的审计来进行监督。

审计监督以外的各种经济监督，只能结合自己的业务进行，